



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA PRIMERA

SENTENCIA N° 132

Sucre, 22 de octubre de 2019

DATOS DE LAS PARTES Y DEL PROCESO.

Expediente : 117/2015- CA
Demandante : Empresa Metalúrgica VINTO
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Tipo de Proceso : Contencioso Administrativo.
Resolución Impugnada : AGIT-RJ N° 0231/2015 de 8 de febrero.
Magistrada Relatora : María Cristina Díaz Sosa

VISTOS.

La demanda contenciosa administrativa de fs. 44 a 49; interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, a través de su Gerente Ramiro Felix Villavicencio Niño de Guzmán, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0231/2015 de 18 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, Daney David Valdivia Coria, contestación a la demanda de fs. 128 a 135; respuesta del tercer interesado de fs. 139 a 142 vta.; los antecedentes del proceso y de la emisión de la resolución impugnada.

I ARGUMENTOS DE LA DEMANDA Y CONTESTACIÓN.

1.- Demanda y petición.

Luego de realizar una relación de antecedentes y copia de los argumentos de la resolución jerárquica en los ítems que cuestiona, señala los fundamentos que desvirtuarían la resolución impugnada, manifestando lo siguiente:

Medios fehacientes de pago.

Con relación a la recuperación de CEDEIM's; se realizó por un monto de Bs.18.066.753, la Resolución Jerárquica impugnada estableció un importe a devolución en la suma de Bs.15.769.286, existiendo una diferencia de Bs.2.297.476, cuyo detalle tendría la siguiente discriminación:

Descuentos por I.T.F. Factura 942.

Corresponde al cargo de Bs.18.805 a la COMIBOL, monto de depuración efectuada en la Factura 942 de COMIBOL-HUANUNI que se descuenta por el Impuesto a las Transacciones Financieras que el Banco Central de Bolivia realiza a su cuenta bancaria por todo traspaso de fondos a la cuenta de COMIBOL, suma que no corresponde sea depurada, en razón de que afecta a la devolución del total del 13% de los traspasos de pagos por compra de concentrados a COMIBOL-HUANUNI, asimismo no correspondiese ya que es un descuento o impuesto de anteriores traspasos efectuados por el ente emisor, sobre el cual presentó como medio fehaciente de pago el extracto bancario, hecho que no fue debidamente valorado.

Descuento por manipuleo de concentrados.

Sobre las Facturas Nos. 122 y 123, pese a estar respaldadas por la documentación pertinente y pese a ser aceptadas por la AGIT, ésta señala que no cursa en antecedentes el pago realizado a favor del SEDECAR en consecuencia, en virtud de lo dispuesto en los Nums. 4 y 5 del art. 70 de la Ley N° 2492, confirmó lo resuelto en alzada y contradictoriamente, manifestaría que el comprobante BB y la demás documentación adjunta en el recurso jerárquico, no cumpliría con lo previsto en el art. 81 de la Ley N° 2492, no correspondiendo su valoración.

Al respecto las contradicciones de la AGIT son plenamente evidentes, por cuanto, la documentación que señala se "evidencia" respecto de las facturas observadas, precisamente respaldan el gasto, mismas que se constituyen en medio fehaciente de pago.

En cuanto a que las pruebas adjuntas a su recurso jerárquico no cumplirían lo previsto en el art. 81 de la Ley N° 2492, por tanto, no correspondían su valoración, tal fundamento es impreciso y por ende insuficiente, ya que no señala cuál de los requisitos establecidos en el citado artículo no se cumplió, pues para inhabilitar una prueba es necesario una fundamentación clara y precisa, requisito indispensable, no siendo así, corresponde se valoren las referidas pruebas, por tanto no es factible la depuración de Bs.3.251 en las Facturas de COMIBOL-Huanuni N° 927 que corresponde al crédito fiscal del 13% de las Facturas 122 de Bs.13704.46, contabilizado con cargo a COMIBOL en el comprobante PV01000010 (Provisiones Varias) y 123 de Bs.10.943.32 contabilizado en el comprobante RV0100005 (Registros



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Varios), por ende registrados en el Libro Mayor de la cuenta 1327/MM033 Otras cuentas por cobrar-COMIBOL E.M. HUANUNI, que corresponde a SEDECAR-Ismael Escobar, persona que realiza trabajo de manipuleo mensualmente, cálculos efectuados con el tipo de cambio de venta, comprobantes de pago BB10000110-BB010000310 los cuales respaldan los pagos realizados al referido señor Ismael Escobar con Cheque 8105 de Bs.10.943.32 y Cheque 7913 de Bs.13.704,46, documentación que fue presentada en la etapa de fiscalización previa, que extrañamente no fue valorada por el SIN ni por las instancias recurridas, por lo cual vuelve a presentar para su debida consideración.

Descuentos por servicio de análisis de dirimisión.

Para este caso la depuración realizada es de Bs.18.00 en las facturas de COMIBOL-Huanuni N° 932 que corresponde al crédito fiscal del 13% factura SGS Bs.140.00.

Al respecto, no corresponde la ratificación de la AGIT de este reparo, en razón a que la coincidencia de los lotes registrados en la factura y el lote en que se liquida tal factura se torna imposible, ya que el proceso de análisis de dirimisión no lo permite, por cuanto, desde el momento de la entrega de las muestras al laboratorio de SGS hasta la presentación de la certificación, tarda mínimo 10 días y el tiempo de la entrega de la factura por parte de SGS a EMV., tarda por lo menos 20 días, en el presente caso, los lotes EMH 079 al 086/12 fueron recepcionados en SGS el 17 de diciembre de 2012, la certificación llegó el 26 de diciembre de 2012 y la factura con fecha 24 de enero de 2013 llegó el 30 de enero de 2013 consiguientemente, por el transcurso del tiempo, es imposible realizar el descuento o la liquidación de la factura de dirimisión en la liquidación del mismo lote del que se realizó esta, por este factor, no corresponde la depuración, más aún si existe las evidencias del pago efectivo del servicio.

Descuento por monto desconocido.

Señala que en su recurso jerárquico se expresó que el monto depurado de Bs.7.116, no tiene justificativo menos fundamento, por cuanto el fundamento de éste descuento estaría en su recurso de alzada en el punto 2.2 medios fehacientes de pago, donde realizó el detalle de los montos observados por concepto y por monto de depuración. Donde luego de realizar la respectiva revisión se identificó que existe un monto de Bs.7.116 que no tiene justificativo, ello no respondería a la verdad de que la E.M.V.,

no haya especificado las razones por las que ese importe no deba ser depurado, menos que el único detalle que se observa es con relación al importe de Bs.4.937.653, importe total de la Resolución Administrativa del CEDEIM, citando de forma general que ese importe es un descuento por monto desconocido, sin precisar la composición del mismo, tal como lo indicó en su recurso jerárquico, aspecto que estaría amparado por el principio de informalidad establecido en la Ley N° 2341. En consecuencia, no correspondía la ratificación de la depuración del monto de Bs.7.116, que no tiene justificativo.

Fundamentos legales que determinan la devolución del 14.94 % del total del crédito fiscal de las facturas Nos. 920, 921, 922, 923, 927, 929, 931, 932, 933937, 938, 939, 942, 943, 2654 emitidas por COMIBOL.

Luego de que cita los arts. 125 de la Ley N° 2492, Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, art. 1 y 2 que modifica los arts. 12 y 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, art. 8-a), 11 de la Ley 843, DS N° 25465 de 23 de octubre de 1999, art. 3, 24 num.3), art. 8 del DS N° 21530, art. 37 del DS N° 27310 modificado por el art. 12 del DS N° 27874, señala que el principio de neutralidad impositiva, no está siendo cumplida por el SIN Oruro, ARIT ni por la AGIT, pues la EMV., compra concentrados de mineral en el mercado interno para refinarlos y fundirlos con destino a operaciones de exportación, labor en la cual además emplea muchos otros insumos, a cuyo efecto suscribe contratos de obras y prestaciones de servicios vinculados a la actividad exportadora y no está recibiendo la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. Con lo que no se está reintegrando conforme a las normas del art. 11 de la Ley N° 843 al exportador EMV., el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obra o prestaciones de servicios vinculados a la actividad exportadora, conceptos previstos en los arts. 8 de la Ley N° 843; 8 del DS N° 21530; 3 y num. 3) del art. 24 del DS N° 25465 de 23 de julio de 1999. Por tanto, el SIN al no ver el perjuicio económico que está generando depura Bs.2.294.558 de las facturas señaladas, emitidas por COMIBOL-Huanuni, por compra de insumos con los que trabaja la empresa, sin tomar en cuenta que dichas notas fiscales cumplen las condiciones fundamentales para su



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

validez y devolución que son: 1. Originales, 2. Corresponden al periodo solicitado, 3. Están vinculadas con las operaciones gravadas de la Empresa, conforme lo establece el art. 8-a) de la Ley N° 843, depuración que contraviene la normativa citada anteriormente y sobre todo el art. 2 de la Ley N° 1963 que modifica el art. 13 de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, pues para evitar la expropiación del componente impositivo, en realidad lo está expropiando al no devolver un monto igual al IVA pagado, incumpliendo por ende también el segundo párrafo del art. 11 de la Ley N° 843.

En ese contexto, el concepto de devolución tributaria previsto en el art. 125 de la Ley N° 2492, faculta al Estado por mandato de la ley a restituir en forma parcial o total los impuestos efectivamente pagados lo cual no se cumplió, más aun si se demostró mediante notas fiscales, comprobantes de pago contables, órdenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales la compra de concentrados de estaño a las empresas que emitieron las facturas, documentos que constan en el expediente, mismos que se constituyen en medios fehacientes de pago y respaldo de actividades.

Situación y limitaciones de la Empresa Metalúrgica Vinto.

Indica que el impuesto al IVA metalúrgico fue creado para que tributen las empresas mineras, quienes, a su vez a momento de vender el concentrado al valor de la cotización internacional del mineral, incrementan a tal valor el 14.94 % en su factura, precio al que compran el concentrado. Luego, al momento de que la EMV., funde y luego exporta únicamente cobra su costo de tratamiento y vende a la cotización internacional porque no puede exportar impuestos. Los CEDEIM's recuperados son para devolver a sus proveedores de concentrados. Motivo por el cual esta recuperación es de vital importancia para el futuro actuar y del funcionamiento de Vinto a efectos de tener condiciones competitivas, para captar concentrados, para exportar el metálico, por estar fuera de la competencia.

Peticiona en ese sentido, se declare probada la demanda consiguientemente revoquen la resolución impugnada en las partes especificadas.

2.- Contestación a la demanda y petición.

En síntesis, indica lo siguiente:

Sobre la factura N° 942, señala que el sujeto pasivo ahora demandante presentó en la etapa de verificación como respaldo de la citada factura: Comprobante de Banco

Dólares N° BD04000011, en el que refleja el pago de \$us.3.023.504.58, a favor de COMIBOL vía Banco Central de Bolivia, tal importe incluye el pago de \$us.1.550.134,94 correspondiente al Comprobante de Liquidación de Concentrados N° LC01000096; extracto bancario del BCB en el que se registra un cargo de \$us.4.535,26, por el ITF que corresponde a la transferencia de fondos equivalente al 0.15 % dentro del cual también incluye \$us.2.325,20, por el ITF sobre el pago de \$us.1.550.134,94 de acuerdo a Comprobante N° LC01000096, mismo que refleja el abono del ITF por \$us.20.783,39, el cual es respaldado con la nota EMV-C-0133/2013, en el que luego de establecer los importes de las Liquidaciones Finales Nos. 135 al 145/2013-F, hace el descuento del ITF por \$us.20.738,39, y en definitiva determina el monto a pagar a COMIBOL de \$us.1.550.134,94. Por lo que del total a pagar a COMIBOL por la compra de concentrado de estaño, descontó el importe que corresponde al ITF; es decir, en lugar de asumir el gasto por este concepto, lo trasladó a su proveedor COMIBOL, aspecto que contradice la normativa que regula el ITF en su art. 4 de la Ley N° 3446. Además; los documentos presentados no constituirían medios de pago, más aún cuando en realidad del análisis de la documentación se evidencia que la EMV., no realizó el gasto por el pago del ITF, correspondiendo mantener la depuración de Bs.18.805.

Descuentos por manipuleo de concentrados.

Sobre las Facturas Nos. 122 y 123 emitidas por SEDECAR, no cursa en antecedentes el pago realizado por el demandante a favor de ésta, en consecuencia, en virtud a lo dispuesto en los numerales 4 y 5 del art. 70 de la Ley N° 2492, que establece entre otras obligaciones tributarias del sujeto pasivo, las de respaldar las actividades gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos y demostrar la procedencia y la cuantía de los créditos fiscales, por lo que debió presentar documentación contable que acredite dichas transacciones como ser el documento con el que se pagó y su respectivo registro contable en los libros (diario mayor) y el resultado al final de la gestión fiscal, que justifiquen y confirmen las operaciones realizadas, lo cual no se evidenció.

Con relación al art. 81 de la Ley N° 2492, la documentación no respaldó lo señalado por el demandante, por lo que no puede pretender tergiversar los hechos y descuidos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de éste cuando la norma es clara. A tal efecto cita el Auto Supremo N° 336 de 17 de septiembre de 2014 y la Sentencia N° 311/2013 de 2 de agosto dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Descuento por servicio de análisis de dirimisión.

Indica que los argumentos del demandante son afirmaciones por demás generales que no lo respaldan, sin embargo, puntualiza que conforme a la Factura N° 932, fue emitida en virtud a la Liquidación Final N° 104/2013-S, para lo cual el sujeto pasivo adjuntó el cuadro de determinación en el que relaciona con el N° de Lote EMH-037/2013; sobre este particular en etapa de verificación presentó el Comprobante de Bancos Bolivianos N° BB02000016 y Comprobante de Facturas en Bolivianos N° FB01000036; sin embargo, de la lectura del detalle de la Factura N° 024717, emitida por SGS.Bolivia SA., por servicio de ensayo químico H2O (dirimisión), se tiene que la misma se refiere a los lotes EMH-BL-079 al 086/2012, de lo que dedujeron que dichos costos debieron ser descontados de la liquidación final de los lotes EMH-BL-079 al 086/2012 y no del lote EMH-037/2013; consiguientemente por la inconsistencia descrita, no corresponde que los documentos presentados como descargo sean considerados como medio de pago.

Descuento monto desconocido.

Al respecto se puede evidencia que en ningún momento el sujeto pasivo señaló en forma específica las razones por las que ese importe no debió ser depurado.

En cuanto a que el detalle del importe se encuentra señalado en el punto 2.2. *Medios fehacientes de pago*, este aspecto señalado por el demandante no tiene respaldo siendo que el único detalle que se observa es con relación al importe de Bs.4.937.653, importe total de la Resolución Administrativa de CEDEIM's, citando de forma general que ese importe es un descuento por monto desconocido, sin precisar la composición del mismo, tal como indicó en su recurso jerárquico, en consecuencia no existe un reclamo específico de ese importe ni el respaldo suficiente para su consideración.

Fundamentos legales que determinan la devolución del 14.94 % del total del crédito fiscal de las facturas Nos: 920, 921, 922, 923, 927, 929, 931, 932, 933937, 938, 939, 942, 943, 2654 emitidas por COMIBOL.

De la verificación realizada se constató que tales facturas no se encontraban completamente respaldadas con medios fehacientes de pago, debido a que no fueron

pagadas en su totalidad, por lo que se determinó el crédito fiscal IVA generado por los importes no pagados para que sea reducido del importe solicitado para devolución, importe que alcanza a Bs.2.296.8889.

En ese sentido, es evidente que existe una diferencia no pagada que no cuenta con medios fehacientes de pago que generó un crédito fiscal que no puede ser objeto de devolución.

En tal sentido los razonamientos contenidos en la resolución jerárquica son precisas, no demostrando el demandante técnicamente su razón, citando la Sentencia N° 311/2013 de 2 de agosto emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Situación y limitaciones de la Empresa Metalúrgica Vinto.

Señala que este argumento no tiene relevancia para sustentar sus demás puntos, además que se trata de un nuevo argumento que no fue observado ante la AGIT, por lo que ahora no puede pretender subsanar errores o negligencias con la presente demanda.

Finalmente indica que el demandante no observó en su demanda lo resuelto sobre las Facturas Nos. 7 y 57, sobre descuento por Bs.7.116 y Bs.578 por retenciones y otros, lo cual entraña conformidad al respecto.

Por todo lo expuesto, solicita, dictar Sentencia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta.

II ANTECEDENTES PROCESALES EN SEDE ADMINISTRATIVA.

1.- En fecha 25 de marzo de 2014, la Administración Tributaria notificó personalmente a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación N° 13990200536 de 16 de agosto de 2013, con alcance para la verificación de hechos, elementos e impuestos vinculados al Crédito Fiscal del periodo 2013, correspondientes al IVA en la modalidad de Verificación Previa-CEDEIM; así como con el Requerimiento N° 14400900002 solicitando la presentación de documentación.

El 1° de julio de 2014, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa 23-00398-14 de 30 de junio de 2014, que establece como importe sujeto a devolución del periodo enero de 2013 la suma de Bs13.129.100 y como importe no sujeto a devolución Bs2.297.467 producto de la depuración del Crédito Fiscal.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

2.- El 13 de octubre de 2014, la AGIT, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0727/2014, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM-Previa N° 23-00398-14, emitida por la Administración Tributaria.

El 04 de noviembre de 2014, el Sujeto Pasivo interpuso Recurso Jerárquico ante la ARIT La Paz; en tanto que, en la misma fecha la Administración Tributaria presentó Recurso Jerárquico ante el Juzgado Administrativo Coactivo Fiscal y Tributario Oruro, el cual fue remitido al Responsable Departamental Oruro el 06 de noviembre de 2014; y el 11 de noviembre de 2014 se emitió el Auto de Rechazo, toda vez que el Recurso Jerárquico fue presentado de manera extemporánea.

3.- El 18 de febrero de 2015, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0231/2015, que confirmó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0727/2014 de 13 de octubre.

4.- El 19 de agosto de 2015, se emitió la Sentencia Constitucional N° 11/2015, que concedió la tutela de la Acción de Amparo Constitucional interpuesta por la Administración Tributaria, dejando sin efecto los Autos de Rechazo pronunciados el 11 de noviembre de 2014 y disponiendo se anulen las Resoluciones de Recurso Jerárquico. Consecuentemente el 26 de octubre de 2018, la AGIT, pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1821/2015 de 26 de octubre; que resuelve confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0727/2014 de 13 de octubre.

Posteriormente mediante Sentencia Constitucional N° 74/2016-S3 de 8 de enero de 2016, se revocó la Resolución 11/2015 de 19 de agosto, pronunciada por la Sala Especializada Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa del Tribunal Departamental de Justicia de Oruro; y en consecuencia deniega la tutela solicitada, retomando conocimiento esta Sala para la resolución del presente proceso.

III PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-231/2015, se establece que, para el caso, el punto de controversia radica en determinar si la Resolución Jerárquica impugnada, obró de forma correcta cuando valoró los gastos de realización y facturas observadas como medios de pago a tiempo de confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0727/2014.

IV. ANÁLISIS JURÍDICO LEGAL JURISPRUDENCIAL.

El Procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición, precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a éste Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación. Conforme lo dispone el art. 109-I de la Constitución Política del Estado, que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma, garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la Ley del Órgano Judicial que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar". En la que además se busque la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, en un Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como como única garantía de la armonía social.

V. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Conforme a la problemática planteada, que cuestiona la decisión anulatoria asumida por las instancias impugnatorias administrativas, corresponde la resolución de la causa sintetizando en un solo punto al ser conducente lo demandado, en tal contexto se tiene:

Primero es necesario, puntualizar que de acuerdo al art. 10 del Decreto Supremo N° 25465 que determina el procedimiento que se debe seguir para la devolución de impuestos al sector minero metalúrgico, la devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico, se efectuará conforme a los



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

criterios señalados en el art. 3 del presente Decreto Supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar éstos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación se presume que éstos son el 45 % del valor oficial de cotización, además de que los consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal".

En tal sentido, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03, en su art. 5, exige que para la devolución de impuestos es obligatoria la presentación de la Declaración de Exportación (copia exportador), Factura Comercial del Exportador, Certificado de Salida emitido por el concesionario del depósito aduanero, Declaración Única de Importación (adjunto boleta de pago), Formulario de Declaración Jurada del impuesto al Valor Agregado y que el sector minero debe respaldar sus gastos de realización mediante la presentación de documentos de las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal.

Ahora bien, de los antecedentes administrativos que cursan en el presente proceso, se constata que la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/029/2014 en el que se señaló que en cuanto a los gastos de realización se procedió a aplicar la presunción del 45%, determinándose un importe menor al solicitado en la DUDIE por Bs.15.769.286. Informe que, en cuanto a las Facturas de respaldo del Crédito Fiscal comprometiendo por importes iguales o mayores a 50.000 UFV, de acuerdo a la verificación de los medios de pago no demuestran el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, por lo que el importe del crédito depurado asciende a Bs.2.296.889, respecto a los cuales el Sujeto Pasivo presentó el pago por Regalía Minera, como medio de pago, también observa la Factura N° 942 de COMIBOL la retención que realiza el Contribuyente al proveedor por cargo de ITF, no considerada válida y de la misma forma los gastos realizados por el Contribuyente a cuenta de COMIBOL por manipuleo de concentrados y gastos por dirimición, no considerados medios de pago. Concluyendo que el importe sujeto a devolución alcanza a Bs.13.129.100 por el IVA del periodo enero 2013. En consecuencia, la Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa

CEDEIM Previa 23-00398-14 de 30 de junio d 2014, estableció como importe sujeto a devolución del periodo enero 2013 la suma de Bs.13.129.100 y como importe no sujeto a devolución Bs.2.297.467 producto de la depuración de Crédito Fiscal. Seguidamente, conforme los datos del proceso administrativo, emitida la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ-RA 0727/2014 de 13 de octubre ésta resolvió revocar parcialmente la Resolución Administrativa, dejando sin efecto el importe observado de Bs.2.640.186 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver y confirmó el monto de Bs.13.129.100 establecido en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado más el monto de Bs.2.640.186, sumando un total de Bs.15.769.286 por el periodo fiscal enero 2013. Determinación que fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada.

En ese entendido la empresa demandante al referirse a la incorrecta aplicación y comprensión de la ley no desarrolla argumentos que con especificidad hagan una crítica legal de la resolución recurrida, limitándose en este primer aspecto a realizar una transcripción de la Resolución Jerárquica. Ahora bien, en el marco de las observaciones realizadas a las facturas de exportación observadas y la documentación presentada por el Sujeto Pasivo, argumentos que fueron valorados y fundamentados en la Resolución Jerárquica y que vuelven a ser motivo de impugnación con la demanda Contenciosa administrativa.

Conforme se evidencia de los fundamentos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) en la Resolución Jerárquica, si bien la aplicación de los gastos de realización efectivamente incurridos por el exportador de minerales en la determinación, está supeditada a la presentación de los documentos de las condiciones contratadas por el comprador de mineral, acertadamente al AGIT, determina que se debe tener en cuenta la no taxatividad de la normativa en cuanto a la existencia de un contrato entre partes que permita la aplicación de los gastos de realización, sino que de su texto se entiende, que se podrá demostrar documentadamente el alcance del compromiso asumido por el exportador, debidamente respaldados conforme se aprecia de antecedentes administrativos.

En tal sentido en lo que corresponde a la Factura N° 942 relacionada al Impuesto a las Transacciones Financieras IT.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Al respecto el art. 1 de la Ley 3446 crea el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), a su vez el art. 2 de la mencionada Ley señala que el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), grava las operaciones realizadas en Moneda Extranjera y en Moneda Nacional con Mantenimiento de Valor respecto a cualquier moneda extranjera, conforme al siguiente detalle: a) Créditos y débitos en cuentas corrientes y cajas de ahorro, abiertas en entidades regidas por la Ley de Bancos y Entidades Financieras; b) Pagos o transferencias de fondos a una entidad regida por la Ley de Bancos y Entidades Financieras no efectuadas a través de las cuentas indicadas en el inciso a) precedente, cualquiera sea la denominación que se otorgue a esas operaciones, los mecanismos utilizados para llevarlas a cabo, incluso a través de movimientos de efectivo, y su instrumentación jurídica (...). De acuerdo al art. 3 de la citada Ley, el hecho Imponible del Impuesto a las Transacciones Financieras, se perfecciona en los siguientes casos: a) Al momento de la acreditación o débito en las cuentas indicadas en el inciso a) del artículo 2 de la presente Ley; b) Al momento de realizarse el pago o la transferencia a que se refiere el inciso b) del artículo 2 de la presente Ley.

En relación a los sujetos pasivos el art. 4 de la Ley 3446 dispone: son sujetos pasivos del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) las personas naturales o jurídicas, titulares propietarias de cuentas corrientes y cajas de ahorro, sea en forma individual, mancomunada o solidaria; las que realizan pagos o transferencias de fondos (...). El art. 5 de la misma Ley indica que la Base Imponible del Impuesto a las Transacciones Financieras, está dada por el monto bruto de las transacciones gravadas por este.

Para el caso, de la revisión de antecedentes se evidencia lo siguiente: Mediante Comprobante de Banco Dólares N° BD04000011 de 11 de abril de 2013, la EMV efectúa la transferencia de fondos de \$us.3.023.504,58 de la cuenta bancaria de la EMV en el Banco Central a la cuenta de COMIBOL, importe que incluye el pago de \$us.1.550.134,94 de la liquidación de concentrados N° LC1000096 correspondiente a la factura N° 942 por \$us.1.865.788,40 (equivalente a Bs12.985.887,26), cursante a fojas 924 de antecedentes administrativos. De acuerdo al extracto bancario, el 11 de abril de 2013 el Banco Central de Bolivia debitó \$us.4.535.26 de la cuenta de la EMV por concepto de ITF por la transferencia \$us.3.023.504,58, monto que incluye el ITF de \$us.2.325,20 equivalente a Bs.15.950,87 por el traspaso de \$us.1.550.134,94

pago a cuenta de la factura N° 942, fojas 925 de antecedentes administrativos. El comprobante de Liquidación Concentrados N° LC01000096 de 31 de enero de 2013, registra \$us.1.570.918,33 como "Existencia de Materia Prima" correspondiente a 11 liquidaciones finales de concentrados de minerales (135/2013-F a 145/2013-F), \$us.1.550.134,94 como importe por pagar a COMIBOL-Emp. Min. Huanuni y \$us.20.783,39 como ITF, a fojas 926 de antecedentes administrativos. Según carta EMV-C-0133/2013 de 8 de febrero de 2013, la E.M.V., ordenó el pago a COMIBOL de las liquidaciones finales mencionadas previo descuento de \$us.20.783,39 por ITF, a fojas 927 de antecedentes administrativos. Es decir, no es evidente que el sujeto pasivo haya solicitado la devolución del ITF, como desacertadamente afirmó la Administración; sino sólo pretende presentar la cancelación de dicho impuesto como pago a cuenta de la factura N° 942; al respecto, de la relación de hechos citada precedentemente se evidencia que el importe de \$us20.783,39 correspondiente al ITF debitado de la cuenta de la EMV por transferencias realizadas, la empresa contribuyente descontó Este importe del total a pagar a su proveedor COMIBOL, trasladando la obligación del ITF a éste, aspecto contrario a lo que establece la norma referente a que este impuesto grava las transacciones financieras (retiros, transferencias, otros de cuentas bancarias), las cuales no necesariamente son resultado de operaciones de compra venta y principalmente que el sujeto pasivo del ITF es el titular de la cuenta de ahorro o cuenta corriente en cualquier entidad financiera, en el presente caso la Empresa Metalúrgica Vinto; por consiguiente, de ninguna manera el gasto financiero (ITF) puede asumir el proveedor, menos constituir medio de pago de las compras realizadas, correspondiendo mantener la observación de ésta factura por falta de medios fehacientes de pago.

En lo que respecta al descuento por manipuleo de concentrados.

La empresa recurrente señala que la Administración Tributaria depuró Bs3.251.- por crédito fiscal de las facturas Nos. 927-932 por concepto de manipulación de concentrados y, Bs18.- de la factura N° 932 correspondiente al crédito fiscal de la factura emitida por SGS por servicio de análisis de dirimición de concentrados, pagos que realiza la EMV por cuenta de COMIBOL y que se encuentran dentro del total de las facturas de compra venta de concentrados. De la revisión de antecedentes administrativos se evidencia que la EMV presentó a la Gerencia Distrital Oruro, como



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

medio de pago las facturas N° 122 por Bs13.704,46 y N° 123 por Bs10.943,32 emitidas por SEDECAR por gastos de manipuleo de concentrados, el Comprobante de Provisiones Varias N° PV1000010 y el Comprobante de Registros Varios N° RV01000015, documentos que sólo registran la obligación de pago no así el pago efectivo del servicio, fojas 798-799 y 852-853 de antecedentes administrativos; además, que debió presentar documentación contable que acredite sus transacciones como ser el documento con el que se pagó y su registro contable que acredite, en los respectivos libros que justifiquen y confirmen las operaciones realizadas, razón por la que no se considera medio de pago, correspondiendo mantener el crédito depurado por gastos de manipuleo de concentrados de estaño. En lo concerniente a la aplicación del art. 81 de la Ley N° 2492, no se evidencia petición alguna del sujeto pasivo sobre la prueba presentada en etapa jerárquica es decir si era de reciente obtención o cual la razón de su extemporánea presentación, máxime si quien pretende hacer valer su derecho debe probar los hechos constitutivos de los mismos, bajo un principio de previsión. Por lo que no corresponde lo reclamado por el actor en este punto.

Sobre el descuento por servicio de análisis de dirimición.

Al respecto, si bien la empresa contribuyente presentó la factura N°24717 emitida por SGS por Bs140.- por servicio de ensayo químico en muestra de mineral de estaño, los comprobantes nominados: Facturas en Bolivianos N° FB02000036 y de Bancos Bolivianos N° BB02000016 que acreditan el pago de dicho servicio, fojas 844 y 854-856 de antecedentes administrativos; sin embargo, de acuerdo al cuadro "Determinación del importe de la factura N° 932 de COMIBOL" dicha factura comprende el lote EMH-037/2013, en cambio la factura de SGS hace referencia a los lotes EMH-BL-079 al 086/2012, por consiguiente, la documentación presentada no constituye medio de pago de la factura N° 932 de COMIBOL, por su inconsistencia y no corresponder el trabajo a la factura específica, correspondiendo ratificar su depuración.

Sobre el monto desconocido, el recurrente en su Recurso de Alzada señala que la Administración Tributaria depuró el monto de Bs.7.116, sin ningún fundamento; sin embargo, el acto impugnado no hace referencia a dicho monto, sino al importe global depurado por falta de medios fehacientes de pago (pendiente de pago); la

disgregación del monto observado fue realizado por el recurrente, por lo que correspondía a éste desvirtuar el citado reparo, hecho que no sucedió, abocándose sólo a señalar que el detalle del importe se encuentra señalado en el punto 2.2. medios fehacientes de pago, lo cual no tiene ningún respaldo, expresando sólo el importe de Bs.4.937.653, que el importe de total de la Resolución Administrativa de CEDEIM's, y que los Bs.7.116, sería un descuento por monto desconocido.

Sobre la devolución del 14.94 % del total de las facturas Nos. 920, 921, 922, 923, 927, 929, 931, 932, 933, 937, 938, 939, 942, 943, 2654 emitidas por COMIBOL.

Al respecto, la Administración Tributaria en el proceso de verificación estableció que las facturas Nos. 920, 921, 922, 923, 927, 929, 931, 932, 933, 937, 938, 939, 942, 943 y 2654 del proveedor COMIBOL no se encuentran totalmente canceladas, si bien existe respaldo de medios de pago de sólo Bs116.515.014,52 conforme se tiene a fojas 731-1071 de antecedentes administrativos, el saldo impago de Bs17.668.375,82, cuyo crédito fiscal de Bs2.296.889, fue depurado por la Administración Tributaria, por falta de respaldo de pago; de éste último monto, el recurrente en su Recurso de Alzada señala que Bs29.190.- se encuentra respaldado por los descuentos del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), pagos por manipuleo de concentrados, análisis dirimición y monto desconocido, conceptos que fueron analizados en los acápites anteriores, quedando el importe no pagado de Bs2.267.699.- que según el recurrente corresponde a la "depuración de medios fehacientes de pago Facturas 50.000.- UFV's", cuyo análisis se realiza a continuación: Corresponde señalar como se manifestó en puntos anteriores, que para la devolución impositiva del IVA, las compras por importes mayores a 50.000.- UFV's que sustentan la compra deben estar respaldadas con medios fehacientes de pago, conforme establece el artículo 12, parágrafo III del DS 27874; asimismo, según el artículo 20 de la Ley 062, existe la obligatoriedad de respaldar las compras realizadas con documentos reconocidos por el Sistema Bancario y de Intermediación Financiera regulada por la Autoridad de Supervisión Financiera (ASFI), es decir, a través de cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio que aporte certeza respecto a la transferencia efectiva de dominio de los productos vendidos o comprados; en consecuencia, la falta de respaldo de la documentación en los aspectos señalados



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

hará presumir la inexistencia de las transacciones realizadas, es decir que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal, en ese contexto se debe hacer hincapié, que el objetivo de los medios fehacientes de pago, es validar la realización efectiva de una transacción. De igual forma el sujeto pasivo está obligado a respaldar sus actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme establece el artículo 70, numeral 4 de la Ley 2492 (CTB); por lo que se puede concluir que, conforme lo citado precedentemente, el cómputo del crédito fiscal IVA está condicionado, entre otras, a la existencia real de una operación, cuyo respaldo debe estar debidamente documentado; debiendo recurrir a cualquier medio de prueba procesal (libros contables, inventarios de mercaderías de la firma, testigos, pericias, que la operación se haya pagado identificando al proveedor), de conformidad a lo señalado en el artículo 77 de la Ley 2492 ; así como también es admisible la constancia en registros de terceros, concretamente cuando se hace uso de cheques propios o transferencias bancarias. Bajo el contexto anterior, si bien la empresa recurrente, durante el proceso de verificación presentó notas fiscales, comprobantes contables, órdenes de transferencias bancarias, liquidaciones y extractos bancarios de sus proveedor COMIBOL; sin embargo, no demostró con medios fehacientes el pago íntegro al proveedor citado, aún más el propio recurrente en su Recurso de Alzada admite la falta de pago al señalar que: "habiendo pagado la EMV efectivamente el 87% de las facturas a las empresas proveedoras, corresponde su devolución", fojas 14 de obrados; al respecto, es preciso señalar que la normativa no prevé la validez parcial de una factura, no obstante a esto, se debe hacer notar que habiendo sido la propia Administración Tributaria quien observó la validez de una parte de las facturas, esta instancia no puede depurarlas en su totalidad en aplicación al parágrafo II, artículo 63 de la Ley 2341 (LPA), que menciona que la resolución se referirá siempre a las pretensiones formuladas por él recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial como consecuencia exclusiva de su propio recurso. Por lo que fue acertado mantener el reparo de Bs2.267.699.- correspondiente al crédito fiscal del importe pendiente de pago de las facturas Nos. 920, 921, 922, 923, 927, 929, 931, 932, 933, 937, 938, 939, 942, 943 y 2654 emitidas por COMIBOL.


Sobre el otro argumento del demandante referido a la situación y limitaciones de la Empresa, no corresponde pronunciamiento alguno al no haber sido objeto de análisis del recurso jerárquico, además aquello es irrelevante jurídicamente para la solución de la controversia.

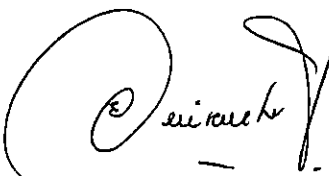
En consecuencia, por lo precedentemente fundamentado, se concluye que la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1821/2015 de 26 de octubre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal administrativa en vigencia, no habiendo el demandando evidenciado la vulneración de los arts. 4 y 8 de la Ley N° 843; art. 10 del Decreto Supremo N° 25465 y; art. 5 de la RND N° 10-0004-03, menos aun justificando ni demostrando su pretensión, por cuanto la AGIT a momento de pronunciar la resolución impugnada realizó una correcta fundamentación, valoración e interpretación de los hechos, prueba y normativa legal aplicable, respetando los principios de legalidad y seguridad jurídica conforme su argumentación técnica-jurídica, ajustándose la misma a derecho.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contencioso Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 2.2 y 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 44 a 49, presentada por la EMPRESA METALÚRGICA VINTO representada por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en su condición de Gerente General de la empresa; y, en consecuencia, se **mantiene firme y subsistente** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 231/2015 de 18 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

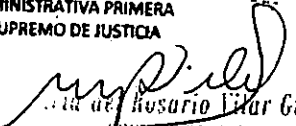
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal y sea con nota de atención.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

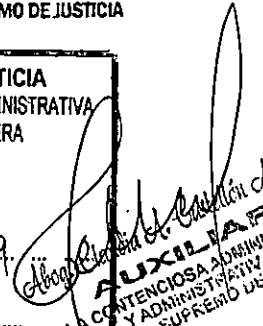

Abog. María Cristina Díaz Sosa
MAGISTRADA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Lic. Esteban Miranda Terán
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:


Lic. Rosario Vilar Gutiérrez
SECRETARÍA DE SALA
LA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
Sentencia N° 132
Fecha: 22-10-2019
Libro Tomas de Razón N° 1


Abog. María Cristina Díaz Sosa
MAGISTRADA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA